

ISA 250

PŘIHLÍŽENÍ K ZÁKONŮM A NAŘÍZENÍM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období
počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu*)

OBSAH

| | Odstavec |
|--|----------|
| Úvod | 1-8 |
| Odpovědnost vedení za dodržování zákonů a nařízení | 9-10 |
| Posouzení dodržení zákonů a nařízení auditorem | 11-31 |
| Oznámení případů nedodržení zákonů a nařízení | 32-38 |
| Odstoupení od zakázky | 39-40 |
| Příloha: Skutečnosti naznačující možnost nedodržení zákonů nebo nařízení | |

Mezinárodní auditorský standard ISA 250 „Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 250. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 250.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit normy upravující povinnost auditora přihlédnout k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky a současně poskytnout vodítko k používání těchto předpisů.
2. **Při navrhování a provádění auditorských postupů a při hodnocení a vykazování jejich výsledků si musí auditor uvědomit, že nedodržení zákonů a nařízení účetní jednotkou může významným způsobem ovlivnit účetní závěrku.** Nelze předpokládat, že audit odhalí veškeré případy porušení zákonů a nařízení. Zjištění jakéhokoli případu nedodržení zákonů a nařízení, bez ohledu na jeho významnost, vede k nutnosti zabývat se otázkou důvěryhodnosti vedení nebo zaměstnanců a případným dopadem takové skutečnosti na ostatní aspekty auditu.
3. Termín „nedodržení“ se v tomto standardu vztahuje k úmyslnému nebo neúmyslnému jednání nebo opomenutí auditované účetní jednotky, které je v rozporu s platnými zákony a nařízeními. K takovému jednání patří transakce uskutečněné účetní jednotkou nebo jejím jménem, popř. v zastoupení této účetní jednotky jejím vedením či zaměstnanci. Pro účely tohoto standardu není pod pojmem nedodržení zákonů a nařízení zahrnuto osobní nežádoucí jednání vedení nebo zaměstnanců účetní jednotky (které nesouvisí s podnikatelskou činností účetní jednotky).
4. To, zda určité jednání představuje nedodržení zákonů a nařízení, je věcí právního posouzení, které obvykle nespadá do odborné kompetence auditora. Díky své odborné přípravě, zkušenostem a znalosti účetní jednotky a jejího odvětví může však auditor poznat, že některé jím zjištěné činy představují nedodržení zákonů a nařízení. Posoudit určité jednání jako nedodržení zákonů a nařízení může obecně pouze informovaný odborník oprávněný k výkonu právní praxe, ale s konečnou platností může o této věci rozhodnout pouze soud.
5. Mezi zákony a nařízeními jsou z hlediska jejich vztahu k účetní závěrce značné rozdíly. Některé zákony a nařízení stanoví formu a obsah účetní závěrky účetní jednotky, částky, které je třeba zaúčtovat nebo informace, které je třeba v účetní závěrce zveřejnit. Dále existují zákony nebo nařízení, které musí dodržovat vedení účetní jednotky, nebo takové, které stanoví podmínky, za kterých účetní jednotka může provozovat svou činnost. Některé subjekty působí ve výrazně regulovaných odvětvích (např. banky nebo chemické podniky), jiné podléhají pouze těm zákonům a nařízením, které se obecně týkají podnikání (např. v oblasti ochrany zdraví a bezpečnosti provozu a rovné pracovní příležitosti). Nedodržení zákonů a nařízení může mít pro účetní jednotku finanční důsledky v podobě pokut, soudních sporů apod. Obecně platí, že čím je oblast, kde došlo k porušení zákonů a nařízení, vzdálenější od událostí a transakcí běžně zaznamenávaných v účetní závěrce, tím je menší pravděpodobnost, že auditor takové nedodržení odhalí.
6. Zákony a nařízení se liší také v různých zemích. Místní účetní a auditorské směrnice budou pravděpodobně konkrétnější, pokud jde o vztah určitých zákonů a nařízení k auditu.
7. Tento standard platí pro audit účetní závěrky, nikoli pro ostatní zakázky, jejichž předmětem je přímo ověření dodržování určitých konkrétních zákonů a nařízení a vydání příslušné zprávy.

8. Bližší informace o povinnosti auditora zvážit možnost výskytu podvodu nebo chyb při auditu účetní závěrky stanoví ISA č.240, „Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky“.

Odpovědnost vedení za dodržování zákonů a nařízení

9. Vedení účetní jednotky je povinno zajistit, aby činnost účetní jednotky probíhala v souladu se zákony a nařízeními. Předcházení případům nedodržení zákonů a nařízení a jejich odhalení je odpovědností vedení.
10. Vedení může splnit svou odpovědnost za odvrácení a odhalení případů nedodržení zákonů a nařízení mimo jiné prostřednictvím následujících metod a postupů:
 - Monitorování právních požadavků a navržení provozních postupů tak, aby byly s těmito požadavky v souladu.
 - Zavedení a používání vhodných vnitřních kontrolních systémů.
 - Vypracování, zveřejnění a dodržování pravidel chování.
 - Seznámení zaměstnanců s pravidly chování a zajištění osvojení si těchto pravidel zaměstnanci.
 - Monitorování dodržování pravidel chování a zjednání nápravy v případě jejich porušení zaměstnanci.
 - Využívání služeb právních poradců ke sledování právních požadavků.
 - Vedení přehledu významných zákonů, které musí účetní jednotka v rámci svého odvětví dodržovat, a záznamů o souvisejících stížnostech.

U větších účetních jednotek lze uvedené postupy doplnit ještě delegováním odpovědnosti na následující složky:

- Interní audit.
- Výbor pro audit.

Posouzení dodržení zákonů a nařízení auditorem

11. Auditor není a nemůže být činěn odpovědným za předcházení případům nedodržení zákonů a nařízení. Provedení řádného auditu však může působit jako prevence výskytu úmyslných nesprávností.
12. S auditem je spojeno nevyhnutelné riziko, že některé významné nesprávnosti účetní závěrky nebudou odhaleny, i když bude audit řádně naplánován a proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Riziko je větší v případě významných nesprávností plynoucích z nedodržení zákonů a nařízení vlivem takových faktorů jako:
 - Existence množství zákonů a nařízení, které se týkají převážně provozních aspektů účetní jednotky a obvykle nemají významný dopad na účetní závěrku a nejsou sledovány informačními systémy účetní jednotky, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví.
 - Efektivnost auditorských postupů je ovlivněna přirozenými omezeními vnitřní kontroly a použitím testů.

- Většina důkazních informací získaných auditorem má spíš podpůrný než jednoznačně přesvědčivý charakter.
 - Nedodržování zákonů a nařízení může být spojeno s jednáním, které má za cíl takové nedodržení zakrýt a utajit. Může jít o tajné dohody, padělání, úmyslné nezaznamenání transakcí, obcházení kontrolních mechanismů středním managementem nebo úmyslné poskytnutí nepravdivých informací auditorovi.
13. **V souladu s ISA č. 200, „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“, musí auditor přistupovat k plánování a provádění auditu s profesionální skepsí, s vědomím, že audit může odhalit podmínky nebo události, které povedou k pochybnostem o tom, zda účetní jednotka dodržuje zákony a nařízení.**
 14. V souladu s konkrétními požadavky zákona může být auditor povinen v rámci auditu účetní závěrky podat zprávu také o tom, zda účetní jednotka dodržuje určitá ustanovení zákonů a nařízení. Za těchto okolností by auditor naplánoval testy dodržení daných ustanovení.
 15. **V zájmu plánování auditu musí auditor získat všeobecný přehled o právních a regulatorních předpisech, které se vztahují na danou účetní jednotku a odvětví, v němž jednotka působí, a zjistit, jak jsou tyto předpisy dodržovány.**
 16. Při získání všeobecného přehledu se auditor zaměří zvláště na ty zákony a nařízení, z nichž mohou vyplynout obchodní rizika, která mají podstatný vliv na činnost dané účetní jednotky. To znamená, že nedodržení těchto zákonů a nařízení může vést k ukončení činnosti účetní jednotky nebo k pochybnostem ohledně předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Podobný dopad by mohlo mít např. nedodržení požadavků licence nebo jiného oprávnění k podnikání (např. v případě banky nedodržení kapitálových nebo investičních požadavků).
 17. K získání všeobecného přehledu o zákonech a nařízeních auditor obvykle:
 - Použije stávající znalost odvětví, regulatorních a jiných externích faktorů účetní jednotky.
 - Dotazuje se vedení, jaké zásady a postupy účetní jednotka používá v oblasti dodržování zákonů a nařízení.
 - Dotazuje se vedení, které zákony a nařízení mohou mít předpokládaný podstatný dopad na činnost účetní jednotky.
 - Projedná s vedením zásady a postupy používané k identifikaci, hodnocení a účtování nároků plynoucích ze soudních sporů a výměrů.
 - Projedná právní a regulatorní rámec s auditory dceřiných společností v jiných zemích (např. v případě, že dceřiná společnost musí plnit nařízení mateřské společnosti ohledně cenných papírů).
 18. **Po získání všeobecného přehledu musí auditor provést další auditorské postupy, které mu pomohou identifikovat případy nedodržení těch zákonů a nařízení, jejichž nedodržení by mělo být zváženo při sestavení účetní závěrky. Auditor konkrétně:**
 - (a) Zjistí od vedení, zda účetní jednotka dodržuje tyto zákony a nařízení.
 - (b) Prověří korespondenci s příslušnými regulatorními nebo licenčními úřady.

19. **Auditor dále získá dostatečné a vhodné důkazní informace ohledně dodržení těchto zákonů a nařízení, které podle něho mají dopad na významné částky a informace zveřejněné v účetní závěrce. Auditor musí tyto zákony a nařízení znát natolik, aby je mohl vzít v úvahu při auditu tvrzení podporujících vykazované částky a zveřejňované informace.**
20. Jedná se o řádně zavedené zákony a nařízení, s nimiž jsou účetní jednotka i celé odvětví dobře obeznámeny a které budou vždy znovu brány v úvahu při sestavení účetní závěrky. Tyto zákony a nařízení se mohou týkat například formátu a obsahu účetní závěrky, včetně specifických požadavků daného odvětví, účtování transakcí uskutečněných na základě státních zakázek, popř. časové rozlišení nebo účtování nákladů dané z příjmu nebo penzijních nákladů.
21. Kromě případů popsaných výše v odstavcích 18, 19 a 20 auditor neprovádí jiné auditorské postupy v oblasti dodržování zákonů a nařízení účetní jednotkou, neboť je to mimo rámec auditu účetní závěrky.
22. **Auditor musí mít na zřeteli, že při uplatňování auditorských postupů s cílem vytvořit si názor na účetní závěrku může zjistit případy možného nedodržení zákonů a nařízení.** K těmto auditorským postupům patří např. studium zápisů z jednání, zjišťování informací o soudních sporech, nárocích a výměrech dotazováním u vedení a právních poradců účetní jednotky nebo provedení testů věcné správnosti v podobě detailních testů tříd transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných informací.
23. **Auditor musí získat písemné prohlášení vedení účetní jednotky o tom, že informovalo auditora o všech známých skutečných nebo potenciálních případech nedodržení zákonů a nařízení, jejichž dopad by měl být zvážen při sestavení účetní závěrky.**
24. Pokud neexistují důkazní informace svědčící o opaku, je auditor oprávněn předpokládat, že účetní jednotka dodržuje příslušné zákony a nařízení.

Auditorské postupy při odhalení případu nedodržení zákonů nebo nařízení

25. Příloha této směrnice uvádí některé příklady skutečností, které může auditor zjistit a které mohou naznačovat nedodržení zákonů a nařízení.
26. **Pokud auditor získá informace o možném případě nedodržení zákonů nebo nařízení, musí se seznámit s povahou daného jednání a okolnostmi, za kterých k němu došlo, a získat dostatek dalších informací, které mu pomohou vyhodnotit jeho potenciální dopad na účetní závěrku.**
27. Při hodnocení možného dopadu na účetní závěrku auditor zvažuje:
 - Potenciální finanční důsledky, jako např. pokuty, náhrady škody, hrozbu zabavení majetku, nucené přerušení činnosti a soudní spory.
 - To, zda potenciální finanční důsledky vyžadují zveřejnění.
 - To, zda potenciální finanční důsledky jsou natolik vážné, že zpochybňují věrný a poctivý obraz (věrné zobrazení) účetní závěrky.
28. **Pokud se auditor domnívá, že došlo k nedodržení zákonů nebo nařízení, měl by své zjištění zdokumentovat a projednat s vedením.** Dokumentace bude obsahovat kopie záznamů a dokladů a v případě potřeby též zápisy z jednání.

29. V případě, že vedení účetní jednotky neposkytne uspokojivé informace o tom, že dodržuje zákony a nařízení, poradí se auditor s právním zástupcem účetní jednotky o aplikaci zákonů a nařízení v daných podmínkách a o jejich možném dopadu na účetní závěrku. Pokud auditor nepovažuje za vhodné radit se s právníkem účetní jednotky nebo není spokojen s jeho názorem, zváží konzultaci s vlastními právníky o tom, zda se jedná o porušení zákonů a nařízení, o možných právních důsledcích a případných dalších krocích, které má podniknout.
30. **Pokud má auditor podezření, že došlo k nedodržení zákonů nebo nařízení, ale nezíská přiměřené informace, musí zvážit dopad chybějících dostatečných a vhodných důkazních informací na výrok auditora.**
31. **Auditor zváží důsledky nedodržení ve vztahu k ostatním aspektům auditu, zvláště ke spolehlivosti prohlášení vedení k auditu.** V tomto ohledu auditor opětovně zváží vyhodnocení rizik a platnost prohlášení vedení k auditu v případě, že nedodržení nebylo odhaleno vnitřními kontrolami účetní jednotky nebo nebylo zahrnuto v prohlášení vedení k auditu. Důsledek konkrétních případů nedodržení zákonů nebo nařízení zjištěných auditorem bude záviset na vztahu mezi spácháním a případným utajením daného činu a konkrétními kontrolními činnostmi a na úrovni vedení nebo zaměstnanců, kteří se na něm podíleli.

Oznámení případů nedodržení zákonů a nařízení

Vedení účetní jednotky

32. **Auditor musí případ nedodržení zákonů nebo nařízení, které zjistil, co nejdříve projednat s osobami pověřenými řízením účetní jednotky nebo získat důkazní informace o tom, že jsou tyto osoby dostatečně informovány.** Auditor však není povinen takto postupovat v případě záležitostí, které jsou evidentně bezvýznamné nebo triviální, a může se předem dohodnout na povaze záležitostí, které je třeba projednat.
33. **Pokud je podle názoru auditora nedodržení úmyslné a významné, měl by toto zjištění oznámit bez prodlení.**
34. **Pokud má auditor podezření, že jsou do daného nedodržení zapojeni členové vedení, včetně členů představenstva, oznámí tuto záležitost bezprostředně nadřízenému orgánu účetní jednotky, pokud nějaký existuje, např. výboru pro audit nebo dozorcí radě.** Pokud takový nadřízený orgán neexistuje nebo pokud se auditor domnívá, že jeho oznámení nevyvolá požadovanou odezvu, nebo si není jist osobou, na kterou se má obrátit, měl by se poradit s právníky.

Uživatelům zprávy auditora o ověření účetní závěrky

35. **Pokud auditor dojde k závěru, že nedodržení zákonů nebo nařízení má významný dopad na účetní závěrku a nebylo v účetní závěrce řádně uvedeno, vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok.**
36. **Pokud účetní jednotka znemožní auditorovi získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na základě kterých by mohl vyhodnotit, zda došlo nebo mohlo dojít k nedodržení zákonů nebo nařízení, které může být významné pro účetní závěrku, vydá výrok s výhradou nebo odmítne vydat výrok o ověření účetní závěrky na základě omezení rozsahu auditu.**

37. Pokud auditor není schopen určit, zda došlo k nedodržení zákonů nebo nařízení, vzhledem k omezení způsobenému okolnostmi, nikoli účetní jednotkou, zváží dopad této skutečnosti na výrok auditora.

Regulativním orgánům nebo orgánům odpovědným za prosazování a výkon práva

38. Povinnost zachovávat mlčenlivost v zásadě auditorovi brání oznámit případy nedodržení zákonů a nařízení třetí straně. Za určitých okolností jsou však této povinnosti nadřazeny jiné zákony, nařízení nebo soudní rozhodnutí (např. v některých zemích je auditor povinen ohlásit nedodržení zákonů a nařízení ze strany finančních institucí dozorčím orgánům). Auditor může za těchto okolností vyhledat právní konzultaci a musí důsledně zvážit svou odpovědnost vůči veřejnému zájmu.

Odstoupení od zakázky

39. Pokud účetní jednotka nepodnikne nápravná opatření, která auditor považuje za daných okolností za nezbytná, i v případě, že nedodržení není pro účetní závěrku významné, může auditor dospět k závěru, že je nutné odstoupit od zakázky. K faktorům, které ovlivní závěr auditora, patří účast nejvyššího orgánu účetní jednotky, která by mohla ovlivnit spolehlivost prohlášení vedení k auditu, a to jaký dopad by na auditora mělo pokračující spojení s danou účetní jednotkou. Než auditor dospěje k takovému závěru, poradí se obvykle s právníky.
40. **Jak stanoví Etický kodex auditorů/účetních znalců vydaný Mezinárodní federací účetních, musí současný auditor informovat navrženého auditora na základě jeho dotazu o tom, zda existují profesionální důvody, kvůli nimž by navržený auditor neměl přijmout zakázku.** To, do jaké míry může současný auditor projednat záležitosti klienta s navrženým auditorem, závisí na tom, zda získá povolení klienta tak učinit, a také na právních či etických požadavcích platných v každé zemi. Pokud existují uvedené důvody nebo jiné záležitosti, které je třeba projednat, sdělí současný auditor po zvážení právních a etických zábran, k nimž patří i případné povolení klienta, tyto informace navrženému auditoru a projedná s ním veškeré záležitosti, které se týkají dané zakázky. **Pokud klient odmítne udělit auditorovi povolení projednat jeho záležitosti s navrženým auditorem, měl by být navržený auditor o této skutečnosti informován.**

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Řada zakázek ve veřejném sektoru zahrnuje širší odpovědnost auditu v oblasti posouzení zákonů a nařízení. I když má auditor ve veřejném sektoru stejné povinnosti jako běžný auditor, může se lišit jeho ohlašovací povinnost, neboť auditor veřejného sektoru může být povinen oznámit případy nedodržení zákonů a nařízení řídicím orgánům nebo je uvést ve své zprávě auditora. Pokud jde o účetní jednotky ve veřejném sektoru, Výbor pro veřejný sektor doplnil pokyny obsažené v tomto standardu ve své Studii č. 3, Prověřka dodržování nařízení příslušných úřadů z hlediska veřejného sektoru*

Skutečnosti naznačující možnost nedodržení zákonů nebo nařízení

Níže jsou uvedeny příklady informací, které může auditor zjistit a které mohou naznačovat, že došlo k nedodržení zákonů a nařízení:

- Vyšetřování státních úřadů nebo placení pokut a penále.
- Platby za nespecifikované služby nebo půjčky konzultantům, spřízněným stranám, zaměstnancům nebo státním úředníkům.
- Provize z prodeje nebo poplatky agentům, které se zdají příliš vysoké ve srovnání s poplatky, které účetní jednotka platí obvykle nebo které jsou obvyklé v daném odvětví, nebo s ohledem na skutečně přijaté služby.
- Nakupování za ceny významně nad nebo pod tržními cenami.
- Neobvyklé platby v hotovosti, nákupy formou pokladních šeků splatných doručiteli nebo převody na číslované bankovní účty (s utajeným jménem majitele).
- Neobvyklé transakce se společnostmi registrovanými v daňových rájích.
- Platby za zboží nebo služby jinam než do země, z níž zboží nebo služby pocházejí.
- Platby, u nichž není k dispozici řádná dokumentace devizové kontroly.
- Existence informačního systému, který úmyslně nebo náhodou neumožňuje zpětné dohledání údajů ani neposkytuje dostatečné důkazy.
- Neautorizované transakce nebo transakce, které nebyly řádně zaznamenány.
- Informace zveřejněné v médiích.

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.

Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.

„Tento mezinárodní auditorský standard ISA 250 „Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“